

# МЕТОД «ДИРЕКТ-КОСТ» ПРИ ПРИНЯТИИ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ

**ОЛЬГА ГОЛОВАЧ,**

заведующий кафедрой бухучета, анализа и аудита в промышленности БГЭУ,  
кандидат экономических наук

**В зарубежной учетной сфере традиционным является деление бухгалтерского учета на две крупные подсистемы: финансовую и управленческую. В белорусской академической среде бисегментация произошла, однако на практике выделение отдельных управленческих бухгалтерских служб и применение иностранных методик достаточно ограничено.**

## НОВЫЙ ВЗГЛЯД НА КЛАССИФИКАЦИЮ ЗАТРАТ

Более чем пятидесятилетняя эволюция методик управленческого учета зарубежных учетных школ предлагает сегодня широкий инструментарий администрирования затрат, способствующий принятию более эффективных решений в условиях высокой конкуренции производителей и необходимости постоянной диверсификации деятельности.

Одним из таких действенных методов является «Директ-кост», в основе которого лежит группировка затрат по классификационному признаку «Зависимость от объема производства» с выделением переменных и постоянных затрат.

### *Переменные затраты*

Они возрастают или уменьшаются пропорционально изменению объема производства продукции (оказанных услуг, выполненных работ, товарооборота), т.е. зависят от деловой активности организации.

Переменный характер могут носить как производственные, так и непроизводственные затра-

ты. Наиболее типичные примеры первых – это прямые материальные и трудовые затраты. К непроизводственным переменным относятся затраты на упаковку готовой продукции, транспортные расходы по ее доставке, возмещаемые покупателями и др.

**Переменные затраты постоянны в расчете на единицу продукции (работ, услуг).**

Однако необходимо учитывать, что с ростом объема производства и, следовательно, объемов закупок материальных ресурсов поставщики предоставляют скидки, в результате стоимость прямых материальных затрат в единице продукции (работ, услуг) может уменьшаться.

Такое изменение возникает только при пересечении определенного порога в росте объема производства.

Тем не менее в достаточно широких пределах варьирования, приемлемого для конкретного объема производства, поведение переменных затрат описывается классическим образом, т.е. они постоянны в себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

После пересечения данного порога поведение переменных

затрат остается постоянным, становится только другим их уровень в себестоимости единицы продукции (работ, услуг).

### *Постоянные затраты*

Они не зависят от предпринимательской оживленности предприятия и остаются практически constanta в течение отчетного периода, т.е. при колебании объемов производства (продаж в торговле) не изменяются. Это, например, амортизация основных средств, арендная плата, затраты на охрану и др.

Однако следует иметь в виду, что часть затрат предприятия подвергается трансформации при скачках объема производства (или продаж), но не прямо пропорционально. Они носят название *условно-постоянные* и приравниваются либо к постоянным, либо к переменным (в зависимости от профессионального суждения).

**Справочно.** Профессиональное суждение – точка зрения и действие главного бухгалтера организации, принятые при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, которые излагаются в положении

об учетной политике и примечаниях к отчетности (ст. 1 Закона от 12.07.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности»).

Таковыми условно-постоянными являются, например, затраты на смазочные и обтирочные материалы по уходу за оборудованием, затраты на освещение производственных помещений и др.

При этом постоянные затраты на единицу продукции (работ, услуг) увеличиваются или уменьшаются обратно пропорционально изменению объема производства. Причем часть из них ведет себя как постоянные затраты в определенных пределах производства, но при пересечении определенных точек его роста также подвержена увеличению. Примерами служат затраты на содержание административно-управленческого персонала, на содержание и эксплуатацию оборудования.

#### АЛЬТЕРНАТИВНЫЕ ВИДЫ СЕБЕСТОИМОСТИ

Деление затрат на переменные и постоянные и полнота их включения в себестоимость продукции обуславливают применение в управленческом учете нескольких видов себестоимости:

1) *переменная (или усеченная, или маржинальная)*. Содержит только переменные затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг) (как прямые, так и косвенные). **Переменная себестоимость лежит в основе метода «Директ-кост».**

**Переменная себестоимость продукции (работ, услуг) =** Переменные прямые производственные затраты + Переменные косвенные производственные затраты (переменные общепроизводственные затраты) + Переменные непроизводственные затраты (переменные общехо-

зяйственные затраты и переменные расходы на реализацию);

2) *производственная*. Это себестоимость, которая состоит из всех переменных и постоянных производственных затрат на изготовление продукции (работ, услуг) (как прямых, так и косвенных).

**Производственная себестоимость продукции (работ, услуг) =** Прямые производственные затраты + Косвенные производственные затраты.

В настоящее время в бухгалтерском финансовом учете на счетах затрат на производство в соответствии с национальным законодательством формируется именно производственная себестоимость. По ней, согласно Национальному стандарту бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», оценивается готовая продукция и отражается ее стоимость в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такой же подход применяется и в МСФО;

3) *полная себестоимость*. Включает все переменные и постоянные затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

**Полная себестоимость продукции (работ, услуг) =** Производственная себестоимость + Общехозяйственные затраты (административные затраты) + Расходы на реализацию (коммерческие расходы).

Рассмотренные категории себестоимости продукции (работ, услуг) отличаются между собой полнотой включения переменных и постоянных затрат и применяются в управленческом учете для решения различных задач. Соответственно, в зависимости от того, какой из показателей себестоимости взят за основу расчета прибыли, формируются разные показатели прибыли (маржинальная, валовая,

прибыль от реализации продукции (работ, услуг) и др.).

Кроме того, целесообразно акцентировать внимание на том, что в настоящее время ни в финансовом, ни в управленческом учете для оценки запасов, расчета их себестоимости и составления итоговой бухгалтерской отчетности (баланса, отчета о прибылях и убытках) не применяется полная себестоимость в классическом виде, когда в нее включается удельная часть общехозяйственных затрат и расходов на реализацию. Такая **полная себестоимость используется в основном только для ценообразования и долгосрочного стратегического планирования.**

Таким образом, когда в бухгалтерском управленческом учете речь идет о противоположной методу «Директ-кост» системе учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) по полным затратам, имеется в виду именно производственная себестоимость.

Классификация затрат по параметру поведения затрат в зависимости от изменения объема производства (или уровня активности компании) является наиболее важной и используется для целей планирования и контроля.

Система калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) по полным затратам основывается на следующих основных принципах:

- все затраты на производство распределяются на продукцию (работы, услуги);
- запасы нереализованной продукции оцениваются по полным затратам на их производство.

Концепция системы калькулирования себестоимости по методу «Директ-кост»:

- только переменные затраты распределяются на продукцию и

включаются в оценку материально-производственных запасов;

- постоянные производственные затраты на продукцию не распределяются, а рассматриваются как затраты периода и относятся непосредственно на счета финансовых результатов. Они показываются в отчетности отдельно.

Таким образом, **основное отличие двух систем заключается в том, что в одном случае постоянные производственные накладные расходы считаются затратами периода, а в другом – включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).**

Система калькулирования себестоимости по полным затратам в основном используется при составлении внешней отчетности. Что же касается внутренних отчетов, то руководство предприятия должно решить, какой из двух методов калькулирования дает возможность получить более ценную информацию для оценки экономических результатов и управленческой деятельности различных сегментов компании.

Сравнение отчетов, составленных при применении каждой из рассматриваемых концепций, показывает, что в расчетах прибыли будут существенные различия.

В одни периоды прибыль, определенная по методу полного распределения затрат, выше, чем по данным о переменных затратах. В последующих временных интервалах ситуация складывается противоположная. В каких-то циклах происходит совпадение.

Это зависит от колебаний объемов производства и реализации продукции (работ, услуг):

- когда они равны, прибыль будет одна и та же, независимо от того, какой из двух методов калькулирования себестоимости выбран;

- когда объем производства превышает объем реализации, использование способа калькулирования с полным распределением затрат приведет к большей величине прибыли, чем калькулирование себестоимости по переменным затратам;

- когда объем реализации выше объема производства, калькулирование себестоимости по переменным затратам приведет к расчету более высокой прибыли, чем при применении концепции полного распределения затрат.

Указанные зависимости обусловлены тем, что при калькулировании себестоимости по переменным затратам прибыль зависит только от объема продаж при условии, что продажная цена и структура затрат неизменны. А при калькулировании по полным затратам прибыль варьируется как от объема реализации, так и от объема производства, так как часть косвенных накладных расходов аккумулируется в составе незавершенного производства и запасов готовой продукции.

## РЕЗУЛЬТАТЫ И ВЫВОДЫ

Основные преимущества концепции калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) по переменным затратам (метода «Директ-кост») для целей управления:

- 1) она обеспечивает более полезную для принятия решений информацию, так как она предполагает анализ переменных и постоянных компонентов затрат;

- 2) избавляет прибыль от влияния изменений запасов. Как уже было сказано выше, прибыль зависит только от объема реализации, а при полном распределении – от объемов реализации и производства. При полном распределении затрат прибыль может уменьшаться при увеличении объема реализации. Когда

величина запасов существенно колеблется, а прибыль исчисляется на основе полного распределения затрат, ее величина может быть искажена, так как трансформация запасов существенно влияет на размер постоянных накладных затрат, отнесенных на отчетный период. При полном распределении затрат менеджеры могут умышленно корректировать уровень запасов для лучших показателей прибыли. Например, уменьшать величину постоянных накладных расходов путем ненужного увеличения запасов продукции в течение нескольких последовательных интервалов;

- 3) позволяет избежать капитализации постоянных косвенных затрат в неликвидных запасах. На этапе, когда спрос на продукцию уменьшается, компания может накопить излишние запасы. При использовании системы полного распределения затрат только часть постоянных накладных, которые организация понесла в течение отчетного периода, относится на затраты по производству и реализации продукции, так как остальные накладные включаются в оценку неликвидных запасов. Если от излишних запасов продукции нельзя избавиться, расчет прибыли текущего периода будет неточным, она будет завышена, поскольку часть постоянных накладных затрат просто перенесена на последующие отчетные периоды;

- 4) при калькулировании себестоимости с полным распределением затрат не уделяется должного внимания постоянным затратам. Они не зависят прямо от объема производства (реализации) продукции (работ, услуг) и более связаны с временными отрезками. Такое калькулирование не всегда позволяет обеспечить возмещение постоянных затрат, если фактический объем реали-

зации ниже оценки, использованной при расчете ставки распределения постоянных накладных затрат.

Однако данная концепция калькулирования позволяет избежать отражения в отчетности фиктивных убытков для отраслей, производящих и реализующих сезонную продукцию (работы, услуги), в связи с тем, что постоянные накладные затраты включаются в оценку запасов и относятся на конец периода и учитываются как расходы только во время продаж. Следовательно, маловероятно, что убытки будут показаны при накоплении запасов. В данных обстоятельствах система полного распределения затрат обеспечивает более логичный процесс расчета прибыли.

Помимо того, что метод «Директ-кост» используется для составления итоговой управленческой отчетности финансовых результатов, он в зарубежной управленческой практике применяется для принятия ряда краткосрочных управленческих решений.

Для внедрения данного концепта белорусскими организациями в системе бухгалтерского учета должна накапливаться информация о затратах в следующих разрезах: переменные/постоянные, прямые/косвенные. Любой зарубежный или отечественный метод учета, анализа, принятия решений представляется недееспособным, «мертвым пнем», если нет соответствующих массивов данных для его применения.

Следует обратить внимание, что для отечественной учетно-аналитической практики действующих производственных предприятий более распространенной по применению является классификация затрат на прямые и косвенные. Группировка на пе-

ременные и постоянные в практике хозяйствования белорусских предприятий и непосредственно учета и экономического анализа, в том числе управленческого, используется крайне редко.

Это обусловлено тем, что бухгалтерский управленческий учет, как правило, традиционно в белорусских промышленных организациях не выделен в отдельную учетную подсистему, интегрирован в единую систему, функции бухгалтерского управленческого учета рассредоточены между различными экономическими подразделениями (бухгалтерия, планово-экономический отдел, финансовый отдел и др.), которые при принятии решений используют информацию интегрированной учетной системы.

Именно поэтому в белорусской и российской литературе по управленческому учету, управленческому анализу, анализу хозяйственной деятельности очень часто ученые используют терминологию «прямые переменные затраты», «косвенные постоянные затраты», по сути, соединяя два классификационных признака группировки затрат на производство.

Однако такая закономерность имеет место не всегда. Существует ряд затрат, которые относятся к косвенным, но при этом представляют собой переменные в определенном краткосрочном управленческом периоде:

- затраты на уход за оборудованием,
- на электроэнергию для работы цехового оборудования,
- на доставку продукции покупателям и др.

Также может иметь место обратное соотношение, когда затраты на производство объявляются прямыми, но при этом постоянными:

- некоторые виды дополнительных вспомогательных материалов,

- вода на технологические цели для работы оборудования и др.

Таким образом, для корректного применения метода «Директ-кост» в отечественной учетно-аналитической системе в целях принятия управленческих решений, если в составе прямых и косвенных затрат аккумулируются и переменные, и постоянные затраты, и при этом доля таких нестандартно ведущих себя затрат велика, **в системе финансового учета необходимо обязательно разбивать прямые и косвенные затраты на переменные и постоянные на счетах учета затрат на производство.**

Для этого целесообразно выделить соответствующий аналитический признак группировки затрат «Зависимость затрат от объема производства» к счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на реализацию», по которому открыть два аналитических счета:

- переменные затраты (расходы для счета 44);
- постоянные затраты (расходы для счета 44).

Предложенные аналитические счета к счетам учета затрат на производство должны использоваться и при первичном, и при вторичном (распределительном) аккумулировании затрат. Только тогда в отечественной системе бухгалтерского учета будут сформированы необходимые массивы информации для корректного применения метода «Директ-кост» при принятии управленческих решений.